V O T O

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX (RELATOR): Senhora Presidente, eminentes pares, ilustre representante do Ministério Público, senhores advogados aqui presentes, a controvérsia posta em debate cinge-se à constitucionalidade de autuações do Fisco paulista e decisões do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo - TIT que determinam a supressão de créditos de ICMS relativos à aquisição de mercadorias oriundas do Estado do Amazonas, contempladas com incentivos fiscais decorrentes do regime da Zona Franca de Manaus.

Como parâmetro de controle, foram indicados os artigos 2º; 3º, III; 170, VII; e 225 da Constituição Federal e 40; 92 e 92-A do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

Trata-se de saber se são válidos atos administrativos do Estado de São Paulo que não reconhecem a legitimidade de incentivos fiscais relativos ao ICMS concedidos pelo Estado do Amazonas às indústrias instaladas ou que vierem a se instalar na Zona Franca de Manaus sem amparo em convênio celebrado no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), considerado o disposto no artigo 15 da Lei Complementar federal 24/1975.

Preliminares:

Legitimidade ativa *ad causam* do Governador do Estado do Amazonas, caráter constitucional da controvérsia, natureza de preceito fundamental das normas que embasam o regime da Zona Franca de Manaus e satisfação do requisito da subsidiariedade

O artigo 103 da Constituição de 1988 ampliou consideravelmente a legitimidade ativa para provocar o controle normativo abstrato, antes restrito ao Procurador-Geral da República. Pretendeu, assim, reforçar a jurisdição constitucional através da democratização das suas vias de acesso.

Nesse ponto, ante a ausência de disciplina constitucional específica, coube ao Supremo Tribunal Federal, por meio de construção jurisprudencial, estabelecer algumas balizas interpretativas a respeito da atuação dos legitimados ativos no processo objetivo de controle de constitucionalidade. É o caso da comprovação do requisito da pertinência temática pelos denominados *legitimados especiais* , que tem sido estritamente exigida aos Governadores de Estado, Mesas de Assembleias Legislativas e confederações sindicais e entidades de classe de âmbito nacional.

In casu , o Requerente é Governador de Estado, hipótese de habilitação prevista no inciso V do artigo constitucional supracitado.

Tendo em vista que a controvérsia recai sobre a validade de benefícios fiscais relativos ao ICMS, matéria que a Constituição Federal submete à

Plenário Virtual - minuta de voto - 01/09/2023 00:00

deliberação conjunta dos Estados e do Distrito Federal de forma a evitar a denominada "guerra fiscal", considero demonstrada a pertinência temática entre o interesse objetivo a ser institucionalmente tutelado pelo Chefe do Poder Executivo estadual e os atos administrativos atacados.

Demais disso, " *não se há cogitar de inconstitucionalidade indireta, por violação de normas interpostas, na espécie vertente: a questão está na definição do alcance do art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, a saber, se esta norma de vigência temporária teria permitido a recepção do elenco pré-constitucional de incentivos à Zona Franca de Manaus, ainda que incompatíveis com o sistema constitucional do ICMS instituído desde 1988, no qual se insere a competência das unidades federativas para, mediante convênio, dispor sobre isenção e incentivos fiscais do novo tributo (art. 155, § 2º, inciso XII, letra 'g', da Constituição da República)*" (ADI 310, Plenário, Rel. Min. Cármen Lúcia, *DJe* de 9/9/2014).

Consigno, ainda, que embora o conceito de *preceito fundamental* não seja de fácil definição, considerando-se a inexistência, como corolário do princípio da unidade, de hierarquia entre normas constitucionais, o caso concreto se enquadra em verdadeira *zona de certeza positiva* para fins de cabimento da ADPF.

A matéria constitucional ora suscitada permeia a extensão e significação do princípio federativo, tido por cláusula pétrea, *ex vi* do artigo 60, § 4º, I, da CRFB, bem como a defesa do meio ambiente e a redução das desigualdades regionais, princípios gerais da atividade econômica e, no caso deste último, objetivo fundamental da República, que embasam o tratamento diferenciado conferido à Zona Franca de Manaus. Dessarte, a glosa por outros entes federativos de créditos tributários relativos a benefícios fiscais decorrentes do regime da Zona Franca de Manaus é tema que merece análise por este Supremo Tribunal Federal por meio de ADPF.

Por fim, entendo preenchido o pressuposto da subsidiariedade, insculpido do § 1º do artigo 4º da Lei federal 9.882/1999. No ponto, trago à baila lição doutrinária de Sua Excelência, o Ministro Roberto Barroso, no sentido de que o requisito da subsidiariedade não deve ser entendido simplesmente como a ausência de outro meio impugnativo, mas antes no sentido da ausência de outro meio de igual eficácia – visto que, saliente-se, o dispositivo legal mencionado se refere expressamente a " *outro meio eficaz de sanar a lesividade*". *In verbis* :

> " *(...) A interpretação estrita do art. 4º, §1º, conduzirá, na grande maioria dos casos, à inadmissibilidade da arguição. A ADPF teria, assim, um papel marginal e inglório, tal como antes ocorrera com o mandado de injunção. (...) É necessária, portanto, uma interpretação mais aberta e construtiva da regra da subsidiariedade.*

Plenário Virtual - minuta de voto - 01/09/2023 00:00

A questão central aqui parece estar na eficácia do 'outro meio' referido na lei, isto é, no tipo de solução que ele é capaz de produzir. Considerando que a decisão na ADPF é dotada de caráter vinculante e contra todos, quando esses efeitos forem decisivos para o resultado que se deseja alcançar, dificilmente uma ação individual ou coletiva de natureza subjetiva poderá atingi-los. É por esse fundamento que merece adesão a posição intermediária e melhor, que vem conquistando a doutrina e a jurisprudência, no sentido de que, tendo em vista a natureza objetiva da ADPF, o exame de sua subsidiariedade deve levar em consideração os demais processos objetivos já consolidados no sistema constitucional. Isso porque, embora seja possível imaginar exceções pontuais, os efeitos da atuação judicial nas vias ordinárias limitam-se, como regra, às partes " . (BARROSO, Luís Roberto. *O Controle de Constitucionalidade no Direito Brasileiro,* 8ª edição, São Paulo: Saraiva Educação, 2019).

No mesmo sentido, colaciono os seguintes julgados:

" *A mera possibilidade de utilização de outros meios processuais, contudo, não basta, só por si, para justificar a invocação do princípio da subsidiariedade, pois, para que esse postulado possa legitimamente incidir – impedindo, desse modo, o acesso imediato à arguição de descumprimento de preceito fundamental – revela-se essencial que os instrumentos disponíveis mostrem-se capazes de neutralizar, de maneira eficaz, a situação de lesividade que se busca obstar com o ajuizamento desse '* writ' *constitucional.* " (ADPF 237-AgR, Rel. Min. Celso de Mello, Plenário, *DJe* de 30/10/2014)

" *O princípio da subsidiariedade é aferido no momento da propositura da ADPF, de modo que não se depreende qualquer outra ação constitucional com aptidão para evitar a lesividade ao pacto federativo em questão. (…) A ocorrência de coexistência de jurisdições constitucionais estadual e nacional configura a hipótese de suspensão prejudicial do processo de controle normativo abstrato instaurado perante o Tribunal de Justiça local. Precedentes.* " (ADPF 190, Rel. Min. Edson Fachin, Plenário, *DJe* de 27/4/2017)

" *Cabimento de argüição de descumprimento de preceito fundamental para solver controvérsia sobre legitimidade de lei ou ato normativo federal, estadual ou municipal, inclusive anterior à Constituição (norma pré-constitucional). (…) Princípio da subsidiariedade (art. 4º, § 1º, da Lei nº 9.882/99): inexistência de outro meio eficaz de sanar a lesão, compreendido no contexto da ordem constitucional global, como aquele apto a solver a controvérsia constitucional relevante de forma ampla, geral e imediata. (…) A existência de processos ordinários e recursos extraordinários não deve excluir, a priori, a utilização da argüição de descumprimento de*

Plenário Virtual - minuta de voto - 01/09/2023 00:00

preceito fundamental, em virtude da feição marcadamente objetiva dessa ação ." (ADPF 33, Rel. Min. Gilmar Mendes, Plenário, DJ de 27 /10/2006)

Ante a relevância da matéria controvertida e a circunstância de que a decisão proferida na presente arguição terá efeitos vinculantes e *erga omnes* , que não existirão em caso de impugnação em ações de índole subjetiva, resta satisfeito o requisito da subsidiariedade.

Destarte, impõe-se o conhecimento da arguição de descumprimento de preceito fundamental.

Mérito :

I - Concessão de incentivos fiscais relativos ao ICMS às indústrias instaladas ou que vierem a se instalar na Zona Franca de Manaus sem amparo em convênio celebrado no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) - Possibilidade - Artigo 15 da Lei Complementar federal 24/1975 - Disposição integrante do quadro normativo recepcionado pelo artigo 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias - Exceção à regra do artigo 155, § 2º, XII, "g", da Constituição Federal

Em síntese, o Requerente aduziu que o conjunto de decisões proferidas pelo TIT-SP acabou por formar uma jurisprudência no âmbito daquela Corte administrativa que viola frontalmente o plexo de preceitos fundamentais que orbitam a Zona Franca de Manaus, decorrentes do artigo 40 do ADCT. A título de exemplo, menciona a decisão proferida nos autos do AIIM 4119725-2, cuja ementa possui o seguinte teor:

> *" ICMS. INFRAÇÕES RELATIVAS AO CRÉDITO DO IMPOSTO. Crédito indevido referente ao ICMS destacado em Notas Fiscais emitidas a título de remessa para depósito em Armazém Geral – CFOP 6.905 – por empresa situada no Estado do Amazonas que usufrui de benefício fiscal não autorizado pelo CONFAZ. Assiste razão à Fazenda Pública, uma vez que a matéria já está pacificada nesse E. Tribunal, tendo, inclusive, sido discutida na sessão monotemática realizada no dia 24/03/2022, ocasião na qual, por maioria de votos, decidiu-se pela ilegitimidade de créditos de ICMS de contribuintes paulistas que adquirirem produtos advindos da Zona Franca de Manaus contemplados por benefícios fiscais concedidos sem suporte normativo em Convênio do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz). RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA PÚBLICA CONHECIDO E PROVIDO* ."

Argumentou que os julgados não observam o disposto no artigo 15 da Lei Complementar federal 24/1975, que faz parte do conjunto normativo informador da Zona Franca de Manaus e que dispensa de autorização em Convênio do CONFAZ a concessão de incentivos fiscais relativos ao ICMS às empresas instaladas ou que vierem a se instalar no polo industrial de

Plenário Virtual - minuta de voto - 01/09/2023 00:00

Manaus e, ao mesmo tempo, veda às demais unidades da federação determinar a exclusão de incentivo fiscal, prêmio ou estímulo concedido pelo Estado do Amazonas, ou seja, veda a glosa de créditos fiscais das operações provenientes das indústrias incentivadas da Zona Franca de Manaus. Nesse contexto, pleiteou o reconhecimento da "*impossibilidade de glosa de créditos de ICMS para adquirentes de mercadorias oriundas da Zona Franca de Manaus, relativas a incentivos fiscais regularmente concedidos pelo Estado do Amazonas, nos termos do art. 15 da LC 24/75*".

Por sua vez, os Requeridos sustentaram que "*as decisões administrativas em momento algum colocaram em dúvida – e mesmo, nem se poderia colocar, por ser matéria reservada à jurisdição constitucional do E. Supremo Tribunal Federal – a validade e recepção do artigo 15 da lei Complementar nº 24/1975, cuidando somente de interpretar os efeitos jurídicos desse mesmo artigo, em cotejo com o regramento específico do direito ao crédito presente no ordenamento tributário paulista de regência do ICMS (decorrente, como enunciado do comando do art. 36, § 3º, da Lei estadual nº 6374/1989, e próprio, portanto, de interpretação jurídica no plano da eficácia do ato jurídico)*", de forma que "*as decisões do TIT não violam a preservação da Zona Franca de Manaus ou os princípios da separação dos poderes, do meio ambiente equilibrado e da promoção das desigualdades regionais, observando-se o ordenamento jurídico e preservando o pacto federativo, a isonomia e a livre concorrência*".

Portanto, o deslinde da controvérsia passa pelo exame da compatibilidade do artigo 15 da Lei Complementar federal 24/1975 com a ordem constitucional vigente, consideradas as disposições dos artigos 151, III; 152; e 155, § 2º, XII, "*g*", da Constituição Federal e do artigo 40 do ADCT.

A Zona Franca de Manaus foi instituída pela Lei federal 3.173/1957 e passou a ter pleno funcionamento com a edição do Decreto-Lei 288/1967, que a definiu como "*uma área de livre comércio de importação e exportação e de incentivos fiscais especiais, estabelecida com a finalidade de criar no interior da Amazônia um centro industrial, comercial e agropecuário dotado de condições econômicas que permitam seu desenvolvimento, em face dos fatores locais e da grande distância, a que se encontram, os centros consumidores de seus produtos*" (artigo 1º).

Outrossim, o § 6º do artigo 23 da Constituição Federal de 1967, com a redação dada pela Emenda Constitucional 1/1969, dispunha que "*As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos fixados em convênios,*

Plenário Virtual - minuta de voto - 01/09/2023 00:00

celebrados e ratificados pelos Estados, segundo o disposto em lei complementar". Para dar eficácia a referido dispositivo constitucional foi editada a Lei Complementar federal 24/1975, cujo artigo 1º assim dispõe:

> *" Art. 1º - As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei.*
>
> *Parágrafo único - O disposto neste artigo também se aplica:*
>
> *I - à redução da base de cálculo;*
>
> *II - à devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros;*
>
> *III - à concessão de créditos presumidos;*
>
> *IV - à quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no Imposto de Circulação de Mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus;*
>
> *V - às prorrogações e às extensões das isenções vigentes nesta data. "*

Nada obstante, o artigo 15 da referida lei consignou que sua disciplina " *não se aplica às indústrias instaladas ou que vierem a instalar-se na Zona Franca de Manaus, sendo vedado às demais Unidades da Federação determinar a exclusão de incentivo fiscal, prêmio ou estimulo concedido pelo Estado do Amazonas"*.

Ou seja, na ordem constitucional anterior era permitida a concessão unilateral de incentivos fiscais relativos ao ICM pelo Estado do Amazonas às indústrias instaladas na Zona Franca de Manaus, sem que as demais unidades da federação pudessem se opor a tais benefícios.

A Constituição Federal de 1988, ao tratar do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), sucessor do antigo imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias (ICM), manteve a exigência de deliberação dos Estados e do Distrito Federal para a concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais relativos ao tributo, conforme a disciplina de lei complementar (artigo 155, § 2º, XII, "g", da CRFB/1988).

Ocorre que o constituinte originário também optou por preservar provisoriamente o regime tributário diferenciado da Zona Franca de Manaus, dispondo que " *é mantida a Zona Franca de Manaus, com suas características de área livre de comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais, pelo prazo de vinte e cinco anos, a partir da promulgação*

Plenário Virtual - minuta de voto - 01/09/2023 00:00

da Constituição" (artigo 40, caput, do ADCT). O prazo de vigência da regra transitória foi ampliado em 60 (sessenta) anos pelos artigos 92 e 92-A do ADCT, incluídos, respectivamente, pelas Emendas Constitucionais 42/2003 e 83/2014.

Por oportuno, colaciono doutrina de Marco Aurélio Greco sobre o tema:

> *" A interpretação que se apresenta mais consentânea com a sistemática constitucional e com o próprio Texto Federal é no sentido de que o ICMS atual é o antigo ICM ao qual apenas foram agregadas incidências de serviços. Esta conclusão decorre da análise comparativa dos textos constitucionais.*
>
> *Cotejando a norma constitucional que estabelecia a materialidade da hipótese de incidência do ICM (art. 23, II, da CF de 1967) com a do atual ICMS (art. 155, I, 'b', da CF de 1988), verifica-se que a cláusula que atribui competência aos Estados para instituir imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias permaneceu absolutamente inalterada. Nesta parte os textos são literalmente idênticos. Distinguem-se apenas quando o atual prevê a incidência do ICMS também sobre serviços.*
>
> *Portanto, na concepção constitucional, trata-se do mesmo imposto. Além disso, nenhum indicador existe na CF de 1988 que possa ser invocado para dizer que o constituinte pretendeu realizar uma ruptura no ordenamento do tributo.*
>
> *Sendo assim, é de concluir que a legislação anterior que não colida com dispositivos constitucionais atuais foi recebida pela Constituição de 1988, continuando a vigorar plenamente, pela mesma razão, toda jurisprudência, especialmente do STF, construída sobre conceitos não alterados e determinando seu sentido e alcance, continua pertinente.*
>
> *Pela mesma razão, o regime jurídico mantido pelo art. 40 do ADCT, embora capte normas disciplinadoras do ICM, é integralmente aplicável ao ICMS previsto no art. 155, I, 'b', da CF de 1988."*(GRECO, Marco Aurélio. "ICMS; operações com destino à Zona Franca de Manaus; interpretação do art. 40 do ADCT; caráter conservativo a caráter dinâmico", in *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas,* v. 1, n. 3. São Paulo: Revista dos Tributais, abril-junho/1993, pp. 107 e 108)

Nesse ponto, consigne-se que não prospera o argumento de que os incentivos fiscais mantidos na Zona Franca de Manaus seriam somente aqueles relativos a tributos federais, considerada a vedação à concessão de isenções heterônomas introduzida pela nova ordem constitucional (artigo 151, III, da CRFB/1988), vez que *i)* o constituinte originário pode criar exceções às regras e princípios por ele estabelecidos, ainda que considerados cláusulas pétreas, pois não há hierarquia entre normas

Plenário Virtual - minuta de voto - 01/09/2023 00:00

constitucionais originárias (ADI 815, Plenário, Rel. Min. Moreira Alves, *DJ* de 10/5/1996); e *ii)* não há a restrição a tributos federais no artigo 40 do ADCT ou na legislação por ele abarcada. Nesse sentido foi a conclusão desta Corte no julgamento da ADI 310, Plenário, Rel. Min. Cármen Lúcia, *DJe* de 9/9/2014, ocasião em que declarou a inconstitucionalidade dos Convênios ICMS 1, 2 e 6, todos de 1990, do Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, que suprimiram benefícios fiscais relativos ao ICMS concedidos no âmbito da Zona Franca de Manaus.

Também não prospera a tese de que os incentivos fiscais admitidos pelo artigo 40 do ADCT seriam apenas aqueles já existentes quando da promulgação da Constituição Federal de 1988, pois a norma transitória prevê a manutenção da Zona Franca de Manaus "*com suas características*", isto é, preserva o regime jurídico daquela região enquanto "*área livre de comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais*", não havendo se falar em impossibilidade de criação de novos incentivos fiscais, desde que fundados no arcabouço normativo que disciplina o regime da Zona Franca de Manaus.

Demais disso, o artigo 34 do ADCT recepcionou a legislação tributária anterior compatível com a Constituição Federal de 1988, bem como determinou a observância das disposições da Lei Complementar federal 24 /1975 quanto aos convênios relativos ao ICMS até o advento de nova legislação sobre a matéria, que ainda não foi editada, *in verbis* :

> "*Art. 34. O sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda nº 1, de 1969, e pelas posteriores.*
>
> *(...)*
>
> *§ 5º Vigente o novo sistema tributário nacional, fica assegurada a aplicação da legislação anterior, no que não seja incompatível com ele e com a legislação referida nos § 3º e § 4º.*
>
> *(...)*
>
> *§ 8º Se, no prazo de sessenta dias contados da promulgação da Constituição, não for editada a lei complementar necessária à instituição do imposto de que trata o art. 155, I, 'b', os Estados e o Distrito Federal, mediante convênio celebrado nos termos da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, fixarão normas para regular provisoriamente a matéria."*

Nesse contexto, verifica-se que houve a recepção da Lei Complementar federal 24/1975 pela ordem constitucional em vigor, conforme já reconhecido por esta Corte (ADI 902-MC, Plenário, Rel. Min. Marco Aurélio, *DJ* de 22/4/1994).

Plenário Virtual - minuta de voto - 01/09/2023 00:00

No caso específico do artigo 15 da referida lei complementar, que dispensa a prévia autorização em convênio interestadual para a concessão de benefícios fiscais relativos ao ICMS às indústrias instaladas ou que venham a se instalar na Zona Franca de Manaus, verifica-se que a norma está inserida no contexto do regime tributário diferenciado da Zona Franca de Manaus, expressamente mantido pelo artigo 40 do ADCT, não havendo se falar em incompatibilidade com o disposto no já mencionado artigo 155, § 2º, XII, "g", do corpo permanente da Constituição Federal, justamente por se tratar de exceção encampada por disposição transitória originária, com o objetivo de promover o desenvolvimento daquela região (artigo 170, VII, da CRFB/1988).

Pelos mesmos motivos também não se vislumbra incompatibilidade do artigo 15 Lei Complementar federal 24/1975 com os artigos 150, II, e 152 da Constituição, que vedam tratamento desigual entre contribuintes que se encontram em situação equivalente ou entre bens e serviços em razão de sua procedência ou destino, pois cuida-se de norma excepcional fundada no interesse nacional, consubstanciado no desenvolvimento da região amazônica.

A propósito, destaco trechos do voto da Ministra Rosa Weber proferido no julgamento do RE 592.891, Plenário, *DJe* de 20/9/2019, Tema 322 da Repercussão Geral:

> *" (...) 'A diferenciação da Zona Franca de Manaus, no que se refere a benefícios fiscais, deve-se a sua diferença geográfica e econômica. Sendo ela, de fato, diferente por razões geográficas e econômicas, deve ser tratada, de direito, de modo diferente, para que, um dia, possa ficar, de fato, igual e, a partir de então, ser submetida a regras iguais. Em suma, sendo diferente, ela precisa de regras diferentes que possam promover a sua igualdade', assevera Humberto Ávila na obra citada.*
>
> *Durante o período garantido pela Constituição, o sistema constitucional determina tratamento diferenciado para os incentivos fiscais da Zona Franca de Manaus, para que ela siga fomentando o desenvolvimento da região, que é interesse da federação como um todo, pois este desenvolvimento é, na verdade, da nação brasileira, bem como a preservação ambiental e a própria integração nacional. Com efeito, a Zona Franca de Manaus conta hoje com cerca de 600 empresas instaladas segundo a Superintendência da Zona Franca de Manaus, a SUFRAMA, graças aos incentivos fiscais e se espera que avance mais, superando as limitações geográficas.*
>
> *Todas estas considerações denotam que o tratamento tributário diferenciado para esta relevante área encontra suas razões na necessidade de desigualar juridicamente uma situação fática desigual para realizar, assim, a igualdade. Este é o sentido para a Constituição*

Plenário Virtual - minuta de voto - 01/09/2023 00:00

Federal de 1988 se ocupar, no ADCT, com a manutenção dos peculiares incentivos fiscais direcionados para sub-região de Manaus. (...)

Nessa linha, entendo que a isenção do IPI, tributo de competência da União, de determinado produto para todo o território nacional não recebe o mesmo tratamento da isenção do mesmo tributo direcionada para determinada região em especial: trata-se, além de um incentivo regional conforme o artigo 43, § 2º, III da Constituição, de um incentivo para o desenvolvimento do país como um todo ao ponto de receber 'tratamento constitucional de exceção', expressão utilizada por Ives Gandra Martins na obra citada.

(...)

Está entre os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil construir uma sociedade livre, justa e solidária, garantir o desenvolvimento nacional, reduzir as desigualdades sociais e regionais, conforme artigo 3º da Constituição. A República Federativa do Brasil, nas lições de Misabel Derzi, está a serviço de um Estado Democrático de Direito que contém, além dos seus fundamentos (artigo 2º) e seus objetivos (artigo 3º), 'outros dados dela necessariamente integrantes, como a estrutura econômica e social, o desenvolvimento, a justiça e a igualdade, enfim, as metas a alcançar e os meios materiais utilizáveis. Enfim, Estado democrático é antes noção de sistema político – ou de regime político, como prefere referir-se Burdeau –, o qual abrange não só instituições governamentais formalmente consideradas, como ainda valores e diretrizes adotadas pela Constituição'.

Ainda, encontram-se, entre os princípios constitucionais da ordem econômica, a soberania nacional, a defesa do meio ambiente e a redução das desigualdades regionais e sociais, conforme artigo 170 da Constituição e, como fundamento da ordem econômica, assegurar a todos uma existência digna. Para tentar combater essas desigualdades fáticas – regionais e sociais – a Constituição dispõe sobre os incentivos regionais no seu artigo 43 e prevê a importância de incentivos fiscais para promoção do equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País, conforme seu artigo 151, I.

Não bastasse, o constituinte originário assentou expressamente a preservação dos incentivos fiscais para Zona Franca de Manaus em razão da busca pelo desenvolvimento nacional através da redução das desigualdades regionais. A isenção de IPI para produtos oriundos da sub-região de Manaus atua em prol do pacto federativo para que a assimetria de direito possa corrigir a assimetria de fato e assim confere

Plenário Virtual - minuta de voto - 01/09/2023 00:00

tratamento desigual para situações desiguais. Dircêo Ramos, ao analisar a Federação e a República, constata, a partir da realidade brasileira:

'A experiência evidencia que não havendo compensação, equilíbrio entre as assimetrias de fato, natural e de direito, igualização artificial, nós teremos, ao invés da cooperação a desunião, a morte do federalismo. Esta compensação poderá ser representada pela própria solução dos problemas regionais, como contraprestação da compensação dada à região necessitada, em cooperação.'

O federalismo, enquanto unidade nacional, determina a equalização das assimetrias. A força do pacto federativo é evidenciada no artigo 60, § 4º da Constituição, que inclui a federação como cláusula pétrea. O tratamento constitucional diferenciado para Zona Franca de Manaus é uma manifestação do pacto federativo e, com isso, a isenção do IPI direcionada para Zona Franca, mantida pela Constituição, é uma isenção em prol do federalismo.

O fato de o constituinte originário se ocupar da peculiaridade dos benefícios fiscais para Zona Franca de Manaus reflete a união de todo o Brasil em prol do desenvolvimento do país através da neutralização das assimetrias.

(...)

Desse modo, o constituinte – atento para a realidade brasileira e para a carência da região amazônica –, manteve o tratamento fiscal diferenciado para Zona Franca de Manaus, reconhecendo a necessidade de uma sistematização própria: os incentivos fiscais para esta área devem ser potencializados em prol do desenvolvimento da região e, com isso, da nação como um todo. Logo, a interpretação dos benefícios fiscais direcionados para Zona Franca é ampla, ou seja, o mais abrangente possível para neutralizar as desigualdades existentes. O artigo 40 do ADCT não beneficiou a Zona Franca de Manaus com uma mera formalidade, como asseverou esta Corte Constitucional na ADI nº 2.348. A Zona Franca de Manaus 'é, na verdade, um nome que encabeça uma realidade normativa e material caracterizada pela manutenção da área de livre comércio com os seus incentivos fiscais', conforme trecho do voto do Ministro Marco Aurélio neste julgado do Supremo.

Nessa linha, a interpretação apropriada, à luz da Constituição como um todo – o ordenamento jurídico é um sistema, nas lições de Canaris, o que pressupõe unidade, equilíbrio e harmonia, conforme magistério doutrinário do Ministro Luís Roberto Barroso ao refletir

Plenário Virtual - minuta de voto - 01/09/2023 00:00

sobre o princípio da unidade da Constituição –, é aquela que procura dar máxima efetividade aos incentivos fiscais direcionados para a potencialização do desenvolvimento da Zona Franca de Manaus.

(...)

Como exposto, a peculiaridade desta sistemática reclama uma interpretação diferenciada, de modo a assegurar a realização da finalidade pretendida, qual seja, o fomento da Zona Franca de Manaus. Caso contrário, a efetividade deste importante benefício regional ficaria seriamente comprometida.

(...)

A criação e manutenção da Zona Franca de Manaus não deixa de traduzir, instrumento afirmativo voltado, exatamente, à redução de igualdades sociais e regionais (art. 3º, III, da CF), concretizando em certa medida o próprio princípio isonômico (art. 5º, I, da Lei Maior).

Impende observar, ainda, que, independentemente das razões de equidade que podem ser identificadas como norteadoras de tal escolha política, social e econômica, o fato é que o Constituinte originário, no exercício da sua soberania, expressamente conferiu, no art. 40 do ADCT, tratamento diferenciado à Zona Franca de Manaus definindo, porque entendeu oportuno fazê-lo, uma específica área geográfica, dentro do espaço territorial da República Federativa do Brasil, para ser qualificada como área livre de comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais.

Trata-se, a instituição da ZFM, repito, de uma opção legítima do Constituinte originário, que entendeu por bem, ao delinear os contornos da República Federativa do Brasil, nela inserir um espaço peculiar, uma verdadeira fissura, por assim dizer, na estrutura de outro modo simétrica da Federação.

Levados a sério, aos preceitos inscritos nos arts. 3º, III, e 43, § 2º, III, da Lei Maior e, em especial, ao art. 40, caput, do ADCT não pode ser atribuída exegese que lhes retire a densidade normativa.

Subordinar o regime especial de isenção instituído pela norma de estatura constitucional preservadora da Zona Franca de Manaus à regra de creditamento do art. 153, § 3º, II, da CF, que, de fato, pressupõe cobrança anterior, vai, na minha compreensão, contra o sentido expresso da Constituição, e esta é que há de ser reverenciada, nos seus arts. arts. 3º, III, e 43, § 2º, III, e, no art. 40, caput, do ADCT.

Por outro lado, o reconhecimento de exceção à sua incidência – consagrada na própria Constituição – relativa à ZFM, de modo algum retira a eficácia da regra geral do art. 153, § 3º, II, CF, tampouco lhe trai a finalidade e o sentido. Tão somente opera-se o seu

Plenário Virtual - minuta de voto - 01/09/2023 00:00

dimensionamento, em face de situação excepcional dele destacada pela própria Constituição.

(...)

Lembro que toda regra é feita para situações gerais normais, de modo que, adotada essa perspectiva, consideradas as excepcionalidades e peculiaridades, à luz do postulado da razoabilidade, esta regra pode ser superada se em conflito com a igualdade. Com efeito, a generalização da norma, diante de especificidades de um caso concreto, pode levar à quebra do princípio da igualdade. É o caso dos autos. Os incentivos fiscais atinentes à Zona Franca de Manaus encampados pela Constituição, como visto, são incentivos fiscais específicos para uma situação peculiar: neutralizar as desigualdades em prol do desenvolvimento do país, do fortalecimento da federação e da soberania nacional. Logo, não podem ser interpretados restritivamente. A isenção fiscal em jogo é uma isenção especial: isenção federativa e por isso, diante dela, a vedação do creditamento não encontra espaço para ser aplicada ."

Destarte, é forçoso reconhecer a recepção do artigo 15 Lei Complementar federal 24/1975 pela Constituição Federal de 1988 e a consequente possibilidade de o Estado do Amazonas, enquanto vigente o artigo 40 do ADCT, conceder incentivos fiscais relativos ao ICMS às industriais instaladas ou que vierem a se instalar na Zona Franca de Manaus, dispensada a anuência dos demais Estados e do Distrito Federal.

II - Impossibilidade de os demais Estados da Federação determinarem a supressão de créditos de ICMS relativos a mercadorias oriundas da Zona Franca de Manaus contempladas com incentivos fiscais concedidos unilateralmente às indústrias ali instaladas com fundamento no artigo 15 da Lei Complementar federal 24/1975

O artigo 15 da Lei Complementar federal 24/1975, além de dispensar a anuência dos demais Estados e do Distrito Federal para a concessão de incentivos fiscais relativos ao ICMS às industriais instaladas ou que vierem a se instalar na Zona Franca de Manaus, também é categórico ao vedar que as demais Unidades da Federação determinem a exclusão de referidos incentivos fiscais, *in verbis* :

> " *Art. 15 - O disposto nesta Lei não se aplica às indústrias instaladas ou que vierem a instalar-se na Zona Franca de Manaus,* ***sendo vedado às demais Unidades da Federação determinar a exclusão de incentivo fiscal, prêmio ou estimulo concedido pelo Estado do Amazonas*** *.* " (grifos nossos)

Assim, não podem os demais Estados da Federação, a pretexto de interpretar o referido dispositivo em cotejo com outras normas, glosarem créditos de ICMS relativos à aquisição de mercadorias provenientes da

Plenário Virtual - minuta de voto - 01/09/2023 00:00

Zona Franca de Manaus contempladas com incentivos fiscais, invocando a ausência de prévia autorização em Convênio do Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ para a concessão do benefício.

Destarte, forçoso concluir pela inconstitucionalidade dos atos administrativos do Fisco paulista e do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo - TIT que determinam a supressão de créditos de ICMS relativos a mercadorias oriundas da Zona Franca de Manaus, contempladas com incentivos fiscais concedidos unilateralmente às indústrias ali instaladas com fundamento no artigo 15 da Lei Complementar federal 24 /1975, por ofensa ao disposto no artigo 40 do ADCT.

Nada obstante, ressalte-se, por óbvio, que o regime jurídico excepcional encampado pelo artigo 40 do ADCT alcança apenas a Zona Franca de Manaus, não se aplicando às demais localidades do Estado do Amazonas. Demais disso, o artigo 15 da Lei Complementar federal 24/1975 excepciona da deliberação do CONFAZ apenas os incentivos fiscais relativos ao ICMS concedidos às "indústrias" instaladas ou que venham a se instalar no Zona Franca de Manaus, não alcançando os benefícios concedidos a empresas de natureza estritamente comercial.

Desse modo, é inegável que a concessão de incentivos fiscais relativos ao ICMS a contribuintes do Estado do Amazonas situados fora da Zona Franca de Manaus, bem como a contribuintes, ainda que instalados na referida região, que não realizem atividade industrial, está submetida à prévia autorização dos demais Estados e do Distrito Federal, por meio de deliberação do Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, sob pena de ofensa ao disposto no artigo 155, § 2º, XII, "g", da Constituição Federal, por não estarem tais hipóteses abarcadas pelo quadro normativo especial encampado pelo artigo 40 do ADCT.

Ex positis , diante das premissas e fundamentos expostos, **CONHEÇO** da arguição de descumprimento de preceito fundamental e **JULGO PROCEDENTE** o pedido, para declarar a inconstitucionalidade de quaisquer atos administrativos do Fisco paulista e do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo - TIT que determinem a supressão de créditos de ICMS relativos a mercadorias oriundas da Zona Franca de Manaus contempladas com incentivos fiscais concedidos às indústrias ali instaladas com fundamento no artigo 15 da Lei Complementar federal 24 /1975.

É como voto.

Plenário Virtual - minuta de voto - 01/09/2023 00:00